

東海大學會計學系碩士班

碩士論文

初探納稅者權利保護法第七條之內容分析



指導教授：陳岳鴻 博士

研究生：黃丞志 撰

中 華 民 國 1 0 8 年 8 月

初探納稅者權利保護法第七條之內容分析

中文摘要

指導教授：陳岳鴻 博士
研究生姓名：黃丞志
研究生學號：G06430012

本研究主要探討在涉及納稅者權利保護法（簡稱納保法）第七條之行政訴訟，其涉訟金額變化差異。採用 107 年以前台北、台中、高雄高等行政法院判決書內容，將原告類型與案件相關特徵依照非常規交易分為不動產交易(EST)、股票交易(STK)、進銷貨交易(INV)、無形資產移轉(IAT)及勞務提供(LS)五種型態，分別對涉訟金額變化進行分析。

結果顯示，涉及納保法第七條之涉訟金額變化，在不動產交易(EST)有顯著差異，在無形資產移轉(IAT)之案件類型則無。研究進一步檢視訴訟代理人、法官性別等面向，結果亦顯示不動產交易(EST)之涉訟金額變化最為顯著。本研究後續探討訴訟代理人類型在不同法院與涉訟金額是否有顯著變化，結果顯示台中高等行政法院的涉訟金額變化有顯著差異。綜上所述，不同交易型態及變數的不同對涉訟金額變化有所影響。在涉訟案件金額方面，多數集中在一百萬到一千萬新台幣之間。

關鍵字：稅務訴訟、納稅者權利保護法、租稅規避、實質課稅原則、非常規交易。

A Content Analysis Study of the Taxpayers Rights Act

Article 7

Abstract

Advisor: Dr. Chen, Yueh-Hung

Graduate Student Name: Huang, Cheng Jhih

Graduate Student No.: G06430012

This paper focus on the applicability of the Taxpayers Rights Act, and mainly discusses the differences in the amount of litigation involved in administrative litigation under Article 7. The research use the contents of the judgment of the senior administrative of Taipei, Taichung and Kaohsiung before the end of 107, and classified the type of plaintiff and case-related variables into real estate transaction (EST), stock exchanges (STK), invoicing transactions (INV), intangibles asset transfer (IAT) and labor supply (LS) of five transaction types, separately analyze the change in the amount of litigation.

The results display that there is a significant difference in the amount of litigation involved in Article 7 of real estate transaction (EST), and no in the type of intangibles asset transfer (IAT). The research further use other variables such as litigation agent, judge gender and other variables for analysis. The result also display that the amount of litigation in (EST) is the most significant. This research follow whether there is a significant change the type of litigation agent in different court. Result display that there is a significant difference in the Taichung High Administrative court. In Summary, the different types of transactions and variables have an impact on the change in the amount of litigation. However, in terms of the amount of litigation, result display that the majority of the cases are between 1 million and 10 million.

Keywords: Tax litigation, Taxpayers Rights Act, Tax evasion, The Substance over From Principle, Unconventional transaction

目錄

中文摘要	I
Abstract.....	II
目錄	III
圖目錄	IV
表目錄	IV
第壹章、緒論	5
第一節、研究動機與背景.....	5
第二節、問題與目的.....	7
第三節、研究架構.....	8
第貳章、文獻回顧	10
第一節、納稅者權利保護法.....	10
第二節、租稅規避與非常規交易.....	13
第三節、非常規交易之稅務行政訴訟.....	17
第參章、研究方法	19
第一節、內容分析法.....	19
第二節、樣本來源與選取.....	21
第三節、變數衡量.....	24
第肆章、敘述性資料彙整分析.....	27
第一節、敘述性統計量分析.....	27
第二節、資料彙整分析.....	31
第三節、涉訟金額分析.....	40
第伍章、結論與建議.....	43
第一節、研究結論.....	43
第二節、研究貢獻與限制.....	45
參考文獻	47

圖目錄

圖 1 研究流程圖	9
圖 2 交易類型判決結果分佈圖	32
圖 3 涉訟金額變化分佈圖	40

表目錄

表 1 非常規交易分類表	23
表 2 敘述統計表	27
表 3 相關係數表	30
表 4 變數資料分析表	36
表 5 涉訟金額分佈表	41



第壹章、緒論

第一節、研究動機與背景

憲法第 19 條規範「人民有依法律納稅之義務」。稅捐機關依憲法規定執行稅捐徵收，納稅者也依照規定負擔納稅義務，但是如果稅捐機關的行政裁決有違法或不妥，抑或是納稅者與稅捐機關雙方在相關行政法令與法規執行上有認知上的不同，納稅者可以依循行政救濟保障自己的權利(林秀鳳與陳岳鴻 2010)。

早在納保法上路之前，納稅者在納稅權利上之保護是經由稅捐稽徵法所規範，但由於法規的規範有限，特別在避稅與逃稅的裁罰上沒有明確的區分，並未對避稅設有裁罰上限。而納保法第七條的訂定，試圖是要改善稅捐稽徵法對裁罰的有關規範。

當納稅者面對避稅與逃稅區分模糊時，時常造成徵納雙方在稅務上的糾紛。面對最大的問題在於，合法節稅是納稅者依照數個稅捐法規規定之方式，選擇稅法效果上最有利之方式，減少賦稅之行為，租稅規避則是利用不確定且無法預期之異常交易方式，有意減少賦稅之行動。然而法律對避稅與逃稅之區別是非常模糊且規範不完全，至今依舊是造成徵納雙方爭執的主要原因。

納稅者權利保護法（簡稱納保法）於 105 年 12 月 28 日經立法院三讀通過，內容主要是補充稅捐稽徵法內容陳述完整度與規範的不足，第一條明訂：「為落實憲法生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者權利，實現課稅公平及貫徹正當法程序，特制定本法。」然而立法的宗旨主要包含五大重點，1.維持基本生活 2.公平合理課稅 3.落實正當法律程序 4.強化納稅者權利救濟保障 5.設立納稅者權利保護組織。納保法之訂定相較於稅捐稽徵法的內容顯的具體化且更加明確化。納保法訂定主要目的除了強調稅捐機關在調查時須有正當之法律程序及設立納稅者保護機關之外，判決懲處的輕重也是非常重要的部份。由於納稅者可能透過複雜之交易行為，來獲取經濟上的獲利或是減少課稅上的負擔，因此納稅者可能會有租稅規避之誘因，導致稽徵機關與納稅者在課稅認知之間有明顯差異。

在納稅者權利保護法裡，第七條（實質課稅與租稅規避之責任）的內容說明了納稅者對於逃稅與租稅規避相關罰鍰與規範，第三項指出：「納稅者基於

獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避租稅構成要件之該當，達成與交易相當之經濟效果，為租稅規避。」並且稅捐機關需要根據實質之經濟利益採取租稅上之請求加計滯納金及利息。由此可以說明納保法第七條的出現，目的是在補充稅捐稽徵法對避稅裁罰上限之標準與規範。

納保法設立之目的，主要宗旨為保障納稅者權利，並且依照量能課稅原則執行課稅標準，而實質課稅原則是在法律上之表現，主要目的是要給予納稅者更明確之憲法保障(黃茂榮 2012)。隨著產業發達，科技之進步，交易型態與種類日漸複雜多變。在租稅法律主義的行使下，交易型態的改變時常不及課稅之規範，雖然有實質課稅原則的保護，可以彌補稅法上規範的不足，但原則上還是有所限制。由於實質課稅原則不可以做為稅法之解釋，只能做為認定課稅的要素，當法律規範模糊不清，將導致徵納雙方對稅務結果有所分歧，最後導致稅務訴訟的產生。

法律規範不周全，是造成納稅義務人租稅規避行為的原因之一。納稅者利用法律之漏洞，運用複雜反覆的交易方式，達到與一般行為所得到相同之經濟結果與減稅功能(吳美秀 2017)。Lietz(2013)雖然將企業避稅規劃分為合法型避稅、激進型避稅、逃稅，但在實務上卻是非常難區分。由此可知不能將租稅規避之行為來認定為逃漏稅，而納保法設立使得人們對租稅規避與逃漏在裁罰上有所根據，第七條第三段也做了文字之修飾，內容為：「納稅者基於獲得租稅利益，違背稅法之立法目的，濫用法律形式，以非常規交易規避構成要件之該當，以達成與交易常規之經濟效果，為租稅規避。」

納保法第七條的訂立，使避稅行為之裁罰上限有明確規範。本研究將探討在涉及納保法第七條下，不同交易型態稅務訴訟之金額是否受法院判決結果影響。

第二節、問題與目的

105 年 12 月 28 日政府實施了納稅者權利保護法，其中第七條的內容將稅捐稽徵法的內容加以補充與規範。而本研究的核心是在探討在納保法實施之下，非常規交易型態中面對租稅規避所引發行政訴訟之涉訟金額最後在法院的判決下，是否受到納保法第七條的規範而有所改變或調整。



第三節、研究架構

本研究架構共分為五章，各章節內容分別概述如下：

第壹章、緒論

本章節敘述本研究背景及動機、研究目的、研究問題及本文之研究架構。

第貳章、文獻探討

本章節首先介紹納稅者權利保護法的立法過程與納稅者權利在各國的實施過程，再來依序論述什麼原因造成納稅者有非常規交易形為之發生，這就是所謂的避稅行為和構成避稅之要件。最後引用租稅規避與實質課稅原則的相關文獻，探討納稅者在非常規交易型態而導致之行政訴訟問題。本論文運用上述之論點與相關之文獻與書籍，推論並解釋研究之目的與動機。

第參章、研究方法與變數衡量

本章敘述樣本期間及選取、資料來源、建立各種變數衡量與資料分析以及研究方法。

第肆章、資料彙總與分析

針對收集的資料，進行統計檢定與資料分析，列示研究結果，進行相關結果之分析。

第伍章、結論與建議

根據分析之結果做出結論，說明研究限制，並且提出未來研究方向與建議。

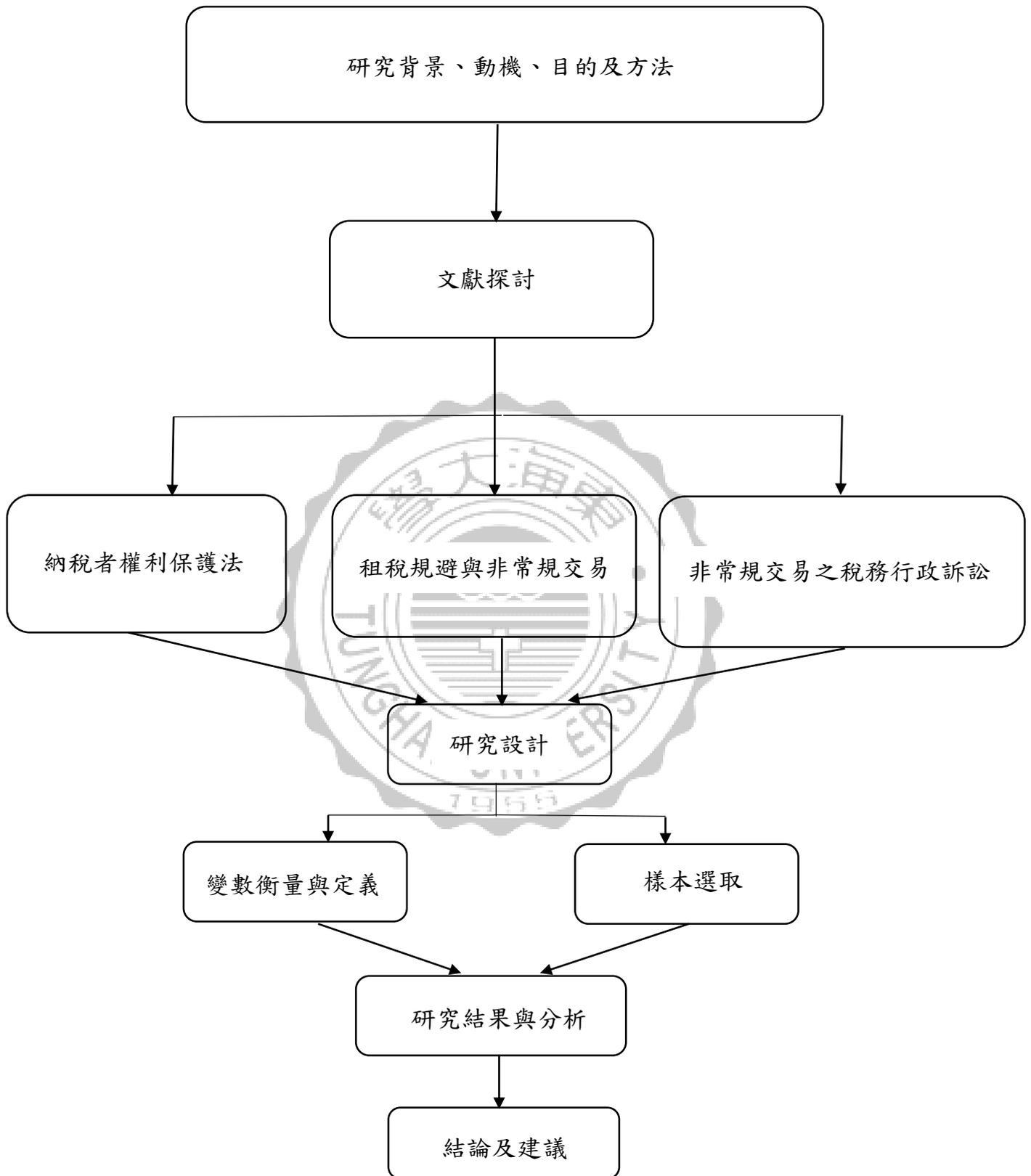


圖 1 研究流程圖

第貳章、文獻回顧

第一節、納稅者權利保護法

一、設立之過程

基於國民主權原則，納稅者全體始為國家主權擁有者，但個別納稅人和法人在面對國家稽徵機關，不僅在稅法上的資訊相互不對等，法律手段亦不對等(葛克昌 2018)。這也因此讓納稅者受到不平等之對待，而主要原因歸因於憲法第 19 條規定人民有依法納稅之義務，稅捐機關有依法課稅之權利。但是當人民權利與稅捐機關認知有所歧見而造成權利受侵害時，人民就會尋求行政救濟來捍衛自己的權利。而稅捐稽徵法的制定，對納稅者權利上的保障是一個重要性的象徵，但在法律規範上又是另一層挑戰。例如稅捐稽徵法第 12 條之 1，「實質課稅概括條款」，第二項所說的，稅捐稽徵機關認定課徵租稅之構成要件時，應以實質經濟事實關係及其所生實質經濟利益之歸屬與享有之依據。

在黃俊杰 (2002)中說明，釋字 420 號解釋以「經濟觀察法」及「實質課稅原則」運用在稅法上解釋，但此解釋經常讓納稅者無法認同，因為此號解釋經常藉由實質課稅之名，擴張課稅範圍之實，甚至違反租稅法律主義。釋字 420 號解釋亦以經濟觀察法作為稅法解釋之原則，為觀其理由之構成，似僅以其目的及實質課稅之解釋，卻未見以其他解釋因素來判定，亦未看到實質課稅原則與租稅法律主義之間的關係。如此之規定對納稅人權利之保護有一定的侷限。雖然在後來有納稅者權利保護專章設立，但內容也是太過於形式，缺乏實質效果上的保護。但就在納稅者正為自己的權利尋找更有力的管道而煩惱時，台灣在 105 年 12 月 28 日，納稅者權利保護法正式上路。與稅捐稽徵法不同的是，納保法是以專法來設置，跟以往在稅捐稽徵法裡的專章比起來，專法內容更顯的充實且更有強制力。但由於納保法的訂定才剛上路沒多久，人們對於法條內容的規範沒有足夠的認知。鄭惠之 (2018)說明以往一般民眾和企業經常遇到與納保法較有關連的問題。反應最多的是稅法種類很多，解釋函令眾多，內容五花八門，導致一般納稅者在遭遇稅務問題時經常無所適從，一旦看不懂法條，不了解內容，即無法保護自己之權利。

而納保法主要規範五個面向，包含:「維持基本生活費不課稅」、「落實正當法律程序」、「公平合理課稅」、「強化納稅者救濟保障」、「設置納稅者權利保護組織」，這些規範主要是希望能對納稅者人權有所提升。葛克昌 (2018)提出，

納稅者權利之保護，所重要的不在法律完美，而貴在確實執行；納稅者權利保護法之實施取決於觀念之改革；並且依賴於具有納稅者權利保護法意識之法官，給予即時且有效率之保障。可以看出納保法之設立，是把納稅者之權利擺在第一位，然而納保法比較之前稅捐稽徵法以專章規範更加顯得較有具體之規範，但立法過程還有許多地方需要改進，像是納保官的專業知識不足，判決效率等等，都是未來納保法需要更進步的一大挑戰與里程碑。或許在現階段有許多負面之批評，但只要大家以鼓勵取代批評，納保法才能有越來越完善的規範並保護納稅者的權利。

納稅者權利保護法的出現，核心目的在於解決稅捐稽徵法過於形式化的規定與闡述，規範過於寬鬆，無法有效保護納稅者之權利，而這次的利用設立專法，更加明確保護納稅者的決心，其中法規上第七條規範的出現，更明確的瞭解逃稅與避稅之間的差異。對於判決處罰的規範與判決之判准也是有更明確的依據與調整，對納稅義務人權利上的保障可以更加全面與完整。

二、納稅者權利在各國之實施

納稅者權利保護法第一條第一項明定：「為落實憲法之生存權、工作權、財產權及其他相關基本權利之保障，確保納稅者之權利，實現課稅公平及貫徹正當法律程序，特制定本法。」雖然憲法規定納稅者有納稅之義務，且納稅者為國家主權之主導者，但納稅者在稽徵機關之間面對法律上認知的不對等，權利上有所被剝奪，納稅者立法之保護因此而誕生，而在法律的執行與施予納稅者保護之職責，納稅者保護官（簡稱納保官）佔有非常大之責任與職責。在台灣納保法建立初期，法規上相關細節與配套尚未完善，特別在納保官之設置也是最為人詬病，在鄭惠之（2018）裡面有說明，台灣在納保官設立上有許多可以改善的地方。（一）目前台灣納保官是由稅捐機關遴選出來的，這樣會造成納保官在納稅人與稅捐機關之間無法站在中立之立場。（二）納保官之稅務專業知識不足，這樣使得納保官的設置在效果上有所折扣。

而在納保官之設立制度，許多國家（如美國、英國、加拿大、日本、韓國）早有設立上之先例。像在葛克昌（2018）提到美國納保官之設立是基於「協助協調納稅人與稅捐機關間爭議」之橋梁，並顯示在與稅捐機關發生稅務爭議上無任何結果時，「納稅者保護之相關服務將提供協助」。美國經過三次納稅者權利法案立法，可見美國對納稅者之保護是一步一步的在發現問題並且做修正與調整。葛克昌、湯貢亮與吳德豐（2011）說明，與台灣立法屬於原則性、宣示性的

立法方式不同，美國在納稅者體制所採取的是「修正既有稅法規定」可以看出台灣立法是以增強稅法原則與觀念為主。美國則是加強納稅者在稅務程序上之保障以及課徵與納稅者保護之機構上的分離。

葛克昌 (2018)提到在其他國家也有許多為保護納稅者之規範與作為。加拿大 1985 年公布了《納稅人權利宣言》給予納稅者許多權利，英國在 1986 年公布了《納稅人權利憲章》，特別設立納稅成本最小化使得納稅人在獲得不服之課稅或處罰之結果時，有一定之程序保障自己的權利，在日本有藍色申報制度。日本政府為了希望此制度可以讓納稅人有所認知，申報納稅及代表你正在行使主權，是民主政治發展的過程，所以政府給予擁有證書的人許多租稅優惠，目的是希望納稅者以課稅為榮。在俄羅斯則通過之《俄羅斯聯邦稅收法典》，韓國制定之「納稅者權利保護專章」等等。這麼多國家早在先前不管對納保官之設立，法律的保護與保障，都能看出國家對納稅者權利的重視與保護，而台灣雖然在納保法立法之前有稅捐稽徵法的存在，但在納保官之設立上卻是處於測試與改進之階段，有很多需要改善檢討的地方。雖然各國的納保官普遍皆由律師，會計師來擔任，但如何使納保官的獨立性可以確實建立，是個值得探討的好問題。與台灣目前納保官任用的方式類似，屬於用兼任的方式，這樣的方式難免會有利害之衝突。如何調整與改善現況，是未來需要檢討並且努力的方向。

納稅者的權利在各國早就有憲章或宣言來加以保護與重視，像是英國的《納稅人權利憲章》，加拿大的《納稅者權利宣言》，美國的納稅者權利法案等等。而徵納雙方之訴訟判決，往往使納稅者陷入困難的處境，而這時納稅者保護官就扮演很重要的輔助角色。納保官可以在納稅者尋求行政救濟時，給予相關諮詢與協助，納保法第 20 條規定是依據各國納保官的設置與規範在加以修改，不外乎希望國家可以更有效保護納稅者在納稅權利上之保障。

第二節、租稅規避與非常規交易

一、租稅規避與非常規交易

租稅規避之主要定義是在說明納稅人利用稅法執行未預期且不正常之形式，選擇非正常交易模式，以達成正常課稅所達成之經濟效果，並獲取不需繳稅或減少繳稅之行為。陳清秀 (2010)提到政府對人民課稅主要是以「納稅能力法」來核課人民稅收，而人民也認同使用量能原則來課徵較能符合人民希望的租稅公平性，為租稅公平原則。則細分可分為形式的平等與實質的平等。形式上的平等是稅法基於其解釋需具安定性，而實質上的平等則是稅法不能對納稅人行使有利或無利之解釋，並在稅法規範不完全時，有公平負擔原則給與規範。黃茂榮 (2012)而實質課稅原則即是最為直接的解釋稅捐負擔之平等，雖法理之表現是以量能課稅原則解釋，但主要方法卻是以經濟觀察法來規範。說明在課稅要件事實的認列方面，應該以經濟上納稅者給付能力來課稅，而非只採用法律之解釋。

陳炎輝 (2005)有提到陳敏教授的看法：「稅法的規定主要是依照納稅者之經濟能力去判斷，而不是單純法律上之解釋。」而課稅實質會與法律規範會有所落差，主要是納稅義務人利用租稅規避之行為做租稅規劃所導致。行為之特色在於，納稅義務人利用複雜之交易方式，達到一般直接交易可以達成之經濟目的。

葛克昌 (1977)認為租稅規避在廣義之解釋是經濟上所有減輕課稅之行為，而狹義之定義則是納稅者透過法律之漏洞，從是規避之行為。在法律規範之界限，分為：稅法上自由之領域與法律之漏洞兩種規範。自由之領域代表納稅者在此做租稅規劃屬於合法之節稅，法律之漏洞則是由於法律規範不完全。納稅者利用法律文義與立法目的不同，行使租稅之規劃，但此行為卻不違反法律條文之定義。黃士洲 (2011)說明雖然學者以「不法」及「法外」來說明逃稅與避稅，但虛偽不實與濫用權利之間的分辨還是非常模糊。顯示稅捐機關缺乏明確定義解釋兩者之區別。

吳美秀 (2017)提出租稅規避核心之概念，主要是納稅者運用私法之法律形式，運用非常規之交易型態且可以與正常交易行為相同之經濟效果，減輕或是獲取一般正常方式繳稅之納稅者所有得租稅優惠，其中結果可能是租稅優惠或是免稅。租稅規避之所以無法被法律所裁罰，因為此行為並沒有對應之法律相

關的課稅要件給與規範。規避類型可以分為任意使用法律之形式，(一)避免納稅義務之成立(二)達成租稅優惠之標準，獲得減輕課稅之效果。

然而政府面對納稅者濫用租稅規避之行為，取得稅捐上的經濟利益，減少納稅上的課稅負擔，須執行相關之租稅上之防制，以避免國家的稅基遭到侵蝕。但是稅捐機關要調整租稅規避之法律效果時，須經由財政部核准才能進行調整。由於稅捐機關對納稅者進行課稅處分時，不屬於行政裁量處分，所以須經由財政部核准予以調整，主要是避免稅捐機關濫用職權去侵害納稅者權利，而是須經授權才能進行調整(陳清秀 2010)。

司法院大法官釋字第 420 號解釋，認定實質課稅原則，稱「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平為之。」而柯格鐘 (2009)也認為憲法第七條規定之平等原則可以運用在稅法中，及稱為租稅公平原則。如果要更進一步落實納稅者負擔之公平性，這裡稱之為量能課稅原則。黃茂榮 (2012)則認為量能課稅原則具有雙重意義，一為規定國家需依照人民負擔課稅能力依法課稅，另一方面則是嚴禁國家超過人民所能負擔之能力核課稅捐。而實質課稅核心原則就是納稅義務人利用稅法制定上漏洞，為實現公平課稅原則，認可稅捐機關不遷就於納稅義務人所採取之稅法行為，而且是以經濟實質判斷稅法與法律之間的關係，本研究稱之為實質課稅原則。

為了展現量能課稅原則，方法則使用經濟觀察法，而在於實質課稅原則的適用、定位、與界限，各個學者有不同的論點與看法，依適用方面來說。黃茂榮 (2009)認為政府在課稅時應以量能課稅為原則，因為人民納稅是將財產從納稅義務人移轉到稅捐機關，造成納稅者的經濟負擔，因此稅捐機關課稅需有法律之依據，這也是實質課稅原則與課稅法律主義之間的分合，進而認為國家應以經濟實質的判讀，認定納稅者之負擔能力，才能使課稅符合實質，而不受限於法律的條文規範。但如果政府過度使用實質課稅原則及經濟觀察法，政府容易任意將納稅者所有經濟活動依照實質課稅原則課稅，造成人民對於課稅之標準充滿不確定性，租稅法律主義即無他使用之價值。陳清秀 (2010)則認為實質課稅原則不可以用來填補稅法規定之課稅要件與稅捐形成之缺失。稅法規定之解釋，稅捐形成之決策，應保留於設立立法者，並強調稅法上給予之經濟上之解釋，不能超過可能之文字解釋。其實質課稅原則與租稅法律主義是相輔相成的，實質課稅原則可以避免租稅法律主義規範上的不足，但只能調整租稅法律主義形式上的落差，而不能改變稅捐法律原來的立法原則。

在定位方面，柯格鐘 (2012)認為實質課稅原則屬於稅法上之解釋，並認為如果將實質課稅原則認定為判斷事件的方法，容易造成納稅人有租稅規避之行為。但李惠宗 (2012)卻有不一樣的想法，認為稅法在設立過程中，其中的解釋應該以文字為限，而實質課稅原則只是課稅事實認定上的問題，並非稅法上之解釋。陳清秀 (2013)則認為，實質課稅原則，不管是在稅法上的解釋，或是課稅事實的認知，都可適用，並以稅捐稽徵法第十二條來說明實質課稅原則在稅法解釋上，可以做為「客觀目的的解釋基準」。最後在實質課稅使用界限上，學者們普遍認為，實質課稅原則的適用需不侵犯稅法解釋之意思為原則，以不觸碰憲法之租稅法定原則。這也是為甚麼租稅法律主義與實質課稅原則常常相互對立，最後引發稅務訴訟的產生。

實質課稅原則的主要目的與作用，在於納稅義務人在租稅法律主義下，因為法律規範上的不足，而做的一項輔助規範的角色，但也使得納稅者有租稅規避之行為出現。其中原因是因為實質課稅原則在使用上不能觸及稅法解釋之本意，而過度使用實質課稅原則，則是會造成納稅人之權利遭受侵害，況且之前法律規範對租稅規避與逃稅在裁罰認定上無法明確的定義與區分，而納保法的出現是否能有效改善，是這篇論文所探討的。

蘇意釗 (2004)提出非常規交易亦稱為不合營業常規交易:意指雙方在交易上具有特殊方式，且未經正常程序達成協議的交易方式。由於每種交易型態的處理方式都不同，判斷方式也有所不同。隨著全球化的影響，跨國之間的交易越來越頻繁，各國為了維持租稅公平，實施實質課稅原則，但往往這樣會有雙重課稅的問題。企業可能也會利用非常規交易來躲避稅捐。而在蔡麗雯 (2010)的文獻中提到，企業移轉訂價之偏離常規交易可能造成逃漏稅及影響財報之盈餘品質。說明納稅者往往藉由非常規交易達到租稅規避之效果。

我國目前的所得稅法 43 條之 1 規定營利事業與國內外其他營利事業具有利益關係，如果有不合常規之安排，規避或減少納稅義務者，稅捐機關可計算後，經財政部核准調整，但條文內容卻沒有明確定義不合常規之定義，導致法規規範上約束力不足。由於政府以實質課稅原則來處理租稅規避之調整與租稅法律主義的本意上有所衝突而間接導致法律定義上的問題。稅捐機關在進行租稅規避之調整時，如果以法律所規範者為限，需要依照一般性防杜條款，還是個別性防杜條款(吳德豐 2010)。因為兩者對租稅規避的認定有不一樣的見解，前者是強調稅捐負擔須公平平等，後者則強調稅捐機關可預期租稅之行為。

租稅規避之調整是在強調後者。引起需多文獻針對不同非常規交易類型有許多的調整方法。查核準則第 114 條之一就針對所得稅法移轉訂價之計算提出三種調整方法：一、可比較未受控價格法，二、再售價格法，三、成本加價法，但由於法規有規定方法使用順序之限制，大眾廣泛使用推計課稅法來調整(陳明進與蔡麗雯 2010)。由上述可以顯示，隨著跨國交易日漸繁榮，法規規範不夠完全，導致企業利用非常規交易來躲避課稅的情形越來越嚴重。如何改善此現象是個重要的課題，雖然政府已有陸續修改法規內容，但能盡快完成修法才能有效制止企業間再利用非常規交易的方式來躲避稅捐。



第三節、非常規交易之稅務行政訴訟

一、稅務行政訴訟

陳清秀 (2010)提到在稅務訴訟中，納稅者與稅務機關之訴訟爭點通常在於實質課稅原則以及租稅法律主義上面之認知及判決差異所引起。意思在於，稅捐機關在以經濟觀察法對納稅者進行課稅時，經濟實質與法律解釋有衝突而導致。但在判決要件之程度上，稅捐機關在稅捐稽徵法規範下之規定，當稅捐機關因結果不確定無法取得核課之相關資料時，為維持租稅公平，稅捐機關可基於推計課稅來對納稅者執行稅法上之課稅，以間接證據取代直接證據，這也是租稅規避發生的原因之一(吳美秀 2017)。

為了達到同一經濟效果，納稅者在稅法規範下有多種法律形式可以選擇時，納稅者會選擇最有利之方式，節省稅負，稱為合法之節稅，而節稅與租稅規避之差別，在於節稅屬於依據法律之規定，意圖減少納稅之行為，而租稅規避則是使用稅法未預期之異常或不正常之形式，意圖減少納稅之行為，而逃稅則是納稅者故意偽造，竄改之行為(陳清秀 2016)。

總而言之，除了違法逃稅行為，區分合法節稅與租稅規避的標準在於納稅者是否亂用法律上之契約自由，使經濟實質與法律規範不同之財產安排及財務規劃，也不能違反稅法上給予納稅者之租稅優惠。Hanlon and Heitzman (2010)及 Dunbar et al. (2010)有提到會計在對稅法研究上的相關的文獻，沒有明確的規範或定義稅收規劃相關之論述。而學者 Lietz (2013)為了避免個人或企業再度因為判決要件的差異，剝奪納稅者之權利，統整了稅務規劃之分類，將納稅者之納稅心態分為，合法性避稅，激進式避稅，節稅，並且更進階的說明三種心態的定義。但也因為有這樣的分類，往後的稅務訴訟有相關之依據可以參考。此外，在合法性避稅與激進性避稅的區分在各地都已經在密切的討論(Wilson 2009; Lisowsky, Robinson, and Schmidt 2013)。

而在葛克昌 (2018)有提到，行政法院實務上對稅務行政訴訟裡常發生之爭議，實質課稅和避稅的調整，常引用司法解釋第 420 號，但常看到之缺失有下列三點。(一)忽略國會保留與權力分立：納保法第七條所規定，不管是第一項對課稅行為之經濟解釋，或是第二項課稅實質之認定，都是為了衡量稅法之課稅定義與原則但此種需要法律解釋與事件解釋之法治國家，需要有很強之法律論證和方法，因為在稅務訴訟下，租稅規避之認定在於法律與稅法上有不同之

認定準則，所以具有專業法學論證與稅賦人權意識之專家是非常重要的。(二)誤認避稅調整係立法授權稽徵機關：在稅法上之規範，有避稅一般防杜條款之規定，像納保法就是屬於此類，當然還有特別避稅防杜條款，如所得稅法 43 條之 1、66 條之 8，之所以常常被別人誤解，但縱然稅捐機關有防杜條款，但是功能只有對稅法解釋及法律補充之「最適化命令」並無授權及裁量權，而是需要依立法之解釋，補充立法未規範之法律缺失。(三)租稅規避與違法逃稅不分：租稅規避與違法逃稅應加以區分，前者的交易過程皆公開在檯面，只是用其迂迴一般交易方式，而取得稅捐利益，為法律漏洞之存在，稅捐機關利用法律補充的方式來修補漏洞，在民法規範上屬於合法，而後者是指已構成課稅之要件，利用虛偽，不實之交易，躲藏交易之事實，需處罰並補稅，但在實務上兩個容易混淆，使稅務訴訟在判決上有所瑕疵。



第參章、研究方法

第一節、內容分析法

內容分析法的核心觀念在於「使資料簡化的過程」(Robert P. Weber 1989)。其方法主要的貢獻是透過系統性量化的分析並且用客觀的角度傳達研究者所研究的議題或是社會現象。使用類型普遍可以分成三大種類。1.解讀式內容分析法 2.實驗式內容分析法 3.電腦輔助內容分析法。而之前的學者說明了內容分析法的三種用途。1.適用在文化差異、社會結構與之間互動的實質問題。例如：法規行使爭議、族群紛爭等 2.用於實驗設計上，可以產生「應變數」。意味著即可以透過內容分析法檢測並且說明所要探討之問題 3.用來研究小團體。因為某些小案件的爭議或是議題正是反映整個大環境的縮影與問題，所以透過數據或事件來探討相關之問題，可以或多或少反映這個大環境的某些社會現象或議題。

而在使用內容分析法時，最關切也是最容易造成紛爭的就是研究分析的信度 (reliability) 與效度 (validity) 兩個指標的見解不同。首先在信度方面，Krippendorff (1980) 將內容分析法的信度分成三種類型，分別是穩定性、再現性和正確性。穩定性是在說明資料的結果不會因為時間的變化而有改變，再現性說明資料的分類在不同研究者上應該要相同，正確性則是資料的分類要符合特定某些標準或規範。由於每位研究者對資料分類的見解都會有些許的不同，所以研究者較少拿正確性來當衡量信度之指標。而在效度方面，之前的學者主要是分成兩種方式加以解釋，分別是對資料之間的概念、方法結果相互呼應和對研究結果的推論及證實。而在現代社會，多數普遍使用分類法加以測試效度，因為經由分類並經過檢測得到的結果再加以分析，較能符合社會科學研究精神。

最後說明使用內容分析法的原因以及此種研究方法未來的方向和阻礙。內容分析法之所以會廣為人們使用，主要原因在於研究者透過客觀的分析及解釋，讓人們能夠淺顯易懂的了解研究者所傳達的問題及想法。並且隨著電腦系統日漸方便，內容分析法可以透過電腦輔助分析，增加結果之信度，使研究者更能有效傳達想法給資訊接受者。但是此研究方法最大的阻礙在於，由於資料收集是研究者人工收集，所收集的資料相較起來較為粗糙。然而，研究者收集的資料所做出來的研究結果經過電腦分析可能只是整個研究結果內容的某一部分，無法完整深入的探討問題的核心。也就表示說，內容分析法雖然可以較客觀且直接的傳達研究者想敘述的問題，但所收集之資料可能只是整個研究問題的表面而已，相較於實證研究所解釋的內容完整性可能會有所落差，這也是從事內

容分析法的研究者需要探討且加以衡量的問題。



第二節、樣本來源與選取

一、研究期間

本研究所採用之納保法第七條資料來自法源法律網之行政訴訟判決書，因本法立法於 105 年 12 月 28 日，故本研究以判決日期到 107 年底的判決書資料為研究樣本期間。

二、資料來源

本研究所用的資料包含涉訟金額變化、納保法第七條、納稅者之交易型態及相關資料取自法源法律網之判決書資料庫。其中非常規交易型態、涉訟金額的變化以及其他相關得基本資料皆是以行政訴訟有涉及納保法第七條之判決案件整理歸納而來，事務所規模與會計師資歷則是採用會計師全國聯合會裡的資訊。

三、樣本選取

本研究以行政訴訟涉及納稅者權利保護法的案例為主要研究樣本，並且針對第七條做更詳細的研究與探討，原因是以第七條的法律內容規範做為研究樣本，可以有效針對納稅者權利上的保護來進行研究並且給予適當之建議。

本研究的研究樣本為台北、台中、高雄之高等行政法院的行政訴訟判決。判決案件涉及納保法第七條之行政訴訟。本研究要探討的是徵納雙方在面對稅務爭議時，納保法第七條之設立是否對涉訟金額變化有所改變。在本研究的非常規交易樣本裡，交易型態的分類是非常模糊且難以區分。本研究分類的概念嘗試以納稅者採取非常規交易的動機與結果做出案件之區分。而主要影響在於納稅者在行使非常規交易會有損股東之權益並且造成政府稅收短少。基於考慮相關法律的規定，研究將非常規交易分為五大類，不動產交易型(EST)、股票交易型(STK)、進銷貨交易型(INV)、無形資產移轉或使用型(IAT)、勞務提供型(LS)，而每種非常規交易之案件筆數如下圖表 1。而在涉訟結果方面，本研究將案件依涉訟金額變化分為勝訴、敗訴及部分金額變化。部分金額變化又可以細分為是本稅改變、罰金改變還是都有影響，下列表格有做全部案件的整理。而在研究工具上，本研究採用內容分析法來陳述研究問題、研究結果。



表 1 非常規交易分類表

案件類型	案件筆數
ESTATE(不動產交易型)	28
STOCK(股票交易型)	6
INVOICING(進銷貨交易型)	9
INTANGIBLE ASSET(無形資產移轉或使用)	8
LABOR SERVICE(勞務提供)	6

判決結果	案件筆數
勝訴	11 筆
敗訴	39 筆
部分金額變化	
調整本稅	1 筆
調整罰鍰(金)	4 筆
調整本稅加罰鍰(金)	2 筆

資料來源:本研究整理

第三節、變數衡量

一、應變數

涉訟金額變化(Δ AMOUNT)

本研究採用不同交易型態在涉及納保法第七條之行政訴訟判決，判斷在納保法第七條實施下法院判決的行政訴訟案件金額、稅額及罰鍰或罰金的總額是否有所差異，涉訟金額改變代表涉及納保法第七條之行政訴訟法院判決勝訴。金額無改變表示涉及納保法第七條之行政訴訟法院判決敗訴，應變數為了方便做分析，本研究統一將判決金額採自然變數來進行相關研究分析。

二、自變數

原告型態(CORPORATE)

為虛擬變數，Chen et al. (2015)說明原告的類型可能會因為資源上的差異而影響判決結果，這裡假設原告為法人為1，否為0。

三、控制變數

為了強化模型正確性及穩定性，引用相關研究文獻之控制變數如下：

1. 訴訟代理人(AGENT)

為類別變數，林秀鳳與陳岳鴻 (2010)提到，原告是否有訴訟代理人，會影響判決的結果，設為虛擬變數，有訴訟代理人的為1，否為0。

2. 訴訟代理人類型(CPA)

為類別變數，林秀鳳與陳岳鴻 (2010)提到，原告之訴訟代理人類型，會影

響判決結果，設為虛擬變數，訴訟代理人為律師為 1，會計師為 0。

3. 事務所規模(PROTEAM)

為虛擬變數，資料採用四大會計(律師)聯合公會，律師與會計師服務於四大大事務所為 1，否為 0。

4. 交易型態(STYLE)

涉及納保法第七條的非常規交易，這裡將非常規交易分為五種類型加以分析。

5. 審判長性別(SEXJUDGE)

為虛擬變數，陳怡君 (2010)說明審判長性別的差異，會影響法官判決之嚴厲程度，男性審判長為 1，女性為 0。

6. 審判長資歷(EXPJUDGE)

陳怡君 (2010)說明審判長資歷的不同可能會影響判決的結果，Chang et al. (2016)認為法官資歷會導致定錨效應產生、進而影響法院判決。

7. 受命法官性別(SEXTJUDGE)

為虛擬變數，陳怡君 (2010)解釋審判長與受命法官性別上的差異可能會影響判決的程度，這裡假設受命法官是男性為 1，女性為 0

8. 陪席法官性別(SEXSJUDGE)

陪席法官的性別可能會影響法院判決結果。

9. 受命法官資歷(EXPTJUDGE)

陳怡君 (2010)有提到審判長的經歷是影響判決結果之因素之一，所以這裡假設受命法官經歷也與判決結果有關。

10. 陪席法官資歷(EXPSJUDGE)

陳怡君 (2010)提到法官的資歷可能會影響判決結果，所以這裡假設陪席法官資歷也會影響法院判決結果。

11. 法院地區(LOCATION)

為類別變數，陳怡君 (2010)說明法院所在地的差異，可能會影響法官判決力度，這裡將判決所在地分為，台北、台中、高雄三個地區高等行政法院。



第肆章、敘述性資料彙整分析

第一節、敘述性統計量分析

本研究各變數敘述性統計量彙整於表 2。

表 2 敘述統計表

變數	平均數	標準差	最小值	最大值
AMOUNT	4.93	7.38	0.00	18.12
CORPORATE	0.33	0.48	0.00	1.00
AGENT	0.84	0.37	0.00	1.00
SEXJUDGE	0.60	0.49	0.00	1.00
EXPJUDGE	15.96	2.11	13.00	19.00
EXPTJUDGE	8.95	4.30	1.00	18.00
PROTEAM	0.19	0.40	0.00	1.00
STYLE	2.25	1.50	1.00	5.00

- STYLE : 交易型態，指涉及納保法第七條之非常規交易之類型。
- AMOUNT : 涉訟金額變化，訴訟判決在納保法第七條設立下之金額變化。
- CORPORATE : 原告型態，為虛擬變數，原告為法人為 1，否為 0。
- AGENT : 訴訟代理人，為虛擬變數，有訴訟代理人為 1，否為 0。
- SEXJUDGE : 審判長性別，為虛擬變數，男性審判長為 1，女性為 0。
- EXPJUDGE : 審判長資歷，法官判決行政訴訟開始計算。
- EXPTJUDGE : 陪席法官資歷，法官判決行政訴訟開始計算。
- PROTEAM : 事務所規模，為虛擬變數，為大型會計(律師)事務所為 1，否為 0。

表 2 所示，在所有涉及納保法第七條之行政訴訟 57 筆樣本中，首先由分析結果可以看到原告型態(CORPORATE)。在涉及納保法第七條之行政訴訟裡，原告都是以自然人為主(平均數 0.33)。可以由此初步判斷，法人與自然人在採取法律途徑來保障自身利益時，可能會因為資源上的差異而對行使納保法保護自身的權利比重上有所不同。而在審判長性別(POG)的差異上可以看出，其性別以男性法官為主(平均數為 0.6)。這裡可以合理的分析，法官的性別有可能是影響涉訟金額變化的其中一個重要因素之一。

最後本研究發現大型事務所與否(PROTEAM)的比重(平均數 0.19)。由此可以解釋，採用納保法第七條之納稅者，委派之訴訟代理人都是偏向中小型事務所為主。研究進一步分析，納稅者所委託之訴訟代理人，其他們所工作之事務所規模大小不同是否會影響涉訟金額之變化。



相關係數分析

表 3 所列出的是每種變數與變數之間的相關程度，經由表的呈現可以看出涉訟金額變化(AMOUNT)與原告型態(CORPORATE)呈顯著負相關。本研究的資料分析以下列變數之間的相關性對涉訟金額變化的差異呈現研究主要的問題分析與探討。除了原告型態跟涉訟金額變化之間的相關性之外。原告型態(CORPORATE)與事務所規模(PROTEAM)，審判長性別(SEXJUDGE)與審判長年資(EXPJUDGE)也呈現顯著正相關。為進一步檢測是否有共線性的問題，本研究將變數之間進行 VIF 測試，結果顯示變數之間沒有存在嚴重的多重共線性問題。



表 3 Pearson 相關係數表

變數名稱	1. AMOUNT	2. CORPORATE	3. AGENT	4. SEXJUDGE	5. EXPJUDGE	6. EXPTJUDGE	7. PROTEAM
AMOUNT	1.000						
CORPORATE	-0.302** (0.023)	1.000					
AGENT	0.004 (0.977)	0.102 (0.450)	1.000				
SEXJUDGE	-0.044 (0.744)	0.202 (0.131)	-0.062 (0.647)	1.000			
EXPJUDGE	-0.040 (0.769)	-0.095 (0.483)	0.016 (0.908)	0.259* (0.051)	1.000		
EXPTJUDGE	-0.170 (0.207)	0.026 (0.847)	0.074 (0.586)	0.191 (0.154)	0.143 (0.287)	1.000	
PROTEAM	-0.144 (0.284)	0.409*** (0.002)	0.212 (0.114)	0.040 (0.769)	-0.247* (0.064)	-0.015 (0.913)	1.000

1.*達 10%顯著水準, **達 5%顯著水準, ***達 1%顯著水準

2.變數名稱分別代表:

涉訟金額變化(AMOUNT)、原告型態(CORPORATE)、訴訟代理人(AGENT)、審判長性別(SEXJUDGE)、審判長資歷(EXPJUDGE)、陪席法官資歷(EXPTJUDGE)、事務所規模(PROTEAM)

第二節、資料彙整分析

探討問題：涉訟判決結果

本研究首先探討全樣本在涉及納保法第七條判決金額的變化如圖 2，研究將交易金額採自然對數，以方便做分析。第一步本研究將全樣本分為涉訟金額不變(敗訴)，涉訟金額部分改變(部分金額變化)，涉訟金額為零(勝訴)。案件個數如圖 2。可以看出判決結果敗訴 39 件，勝訴 11 件，部分罰鍰撤銷 7 件。而進一步探討將總樣本分成前述所歸納的 5 種交易型態，來分析涉訟金額變化的分佈情況，由下圖可以看出不動產交易(EST)樣本數最多，交易金額不變的案件數也最多，而涉及無形資產移轉(IAT)的交易雖然樣本數少，並且全部都是敗訴。由這些資訊可以做一個初步的分析，在涉及納保法第七條之五種非常規交易型態的行政判決裡，原告對不動產交易類型(EST)上的爭議是最多的，股票交易型(STK)與勞務提供(LS)的判決爭議相對其他交易型態是較少的。但是由五個交易型態來看，每種交易型態都以敗訴佔該案件的大半數，而特別在無形資產移轉(IAT)類型上全部案件都是敗訴。所以納保法第七條的訂定是否有助於改善納稅者的權利？為了了解其中的原因，本研究將由判決書裡整理出的變數做進一步的分析與檢測。

接下來本研究將依照上面討論之三個變數分別為原告類型、法官性別、訴訟代理人，依序探討這三種變數在不同交易型態下對涉訟金額變化是否有顯著之差異如下表 4。而在分析資料時還發現在原告之訴訟代理人方面，在少數部分案件中有雙重代理與無訴訟代理人兩種情況發生。另外還發現不同地區的法院，所委任之訴訟代理人跟涉訟金額可能會有所影響。最後由於原告種類與委任的訴訟代理人之事務所大小有顯著關係。所以研究依序分別對這三種情形進行額外測試，分析是否對涉訟金額變化上有顯著差異。

交易型態判決結果分佈圖

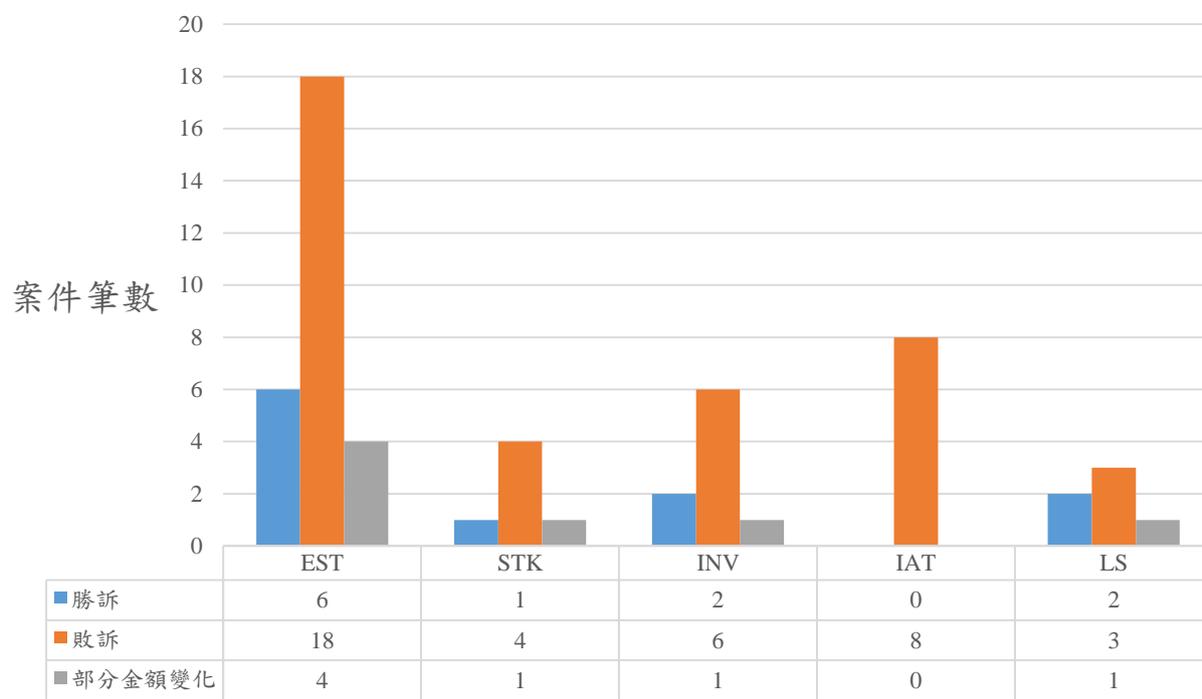


圖 2 交易類型判決結果分佈圖



延伸探討一：原告類型(CORPORATE)

本研究將原告類型分為法人與自然人，分別檢測這兩類原告在五種不同非常規交易型態下的涉訟金額變化之差異如下表 4，藉此來探討兩種原告之間在不同交易型態下，涉訟金額變化的差異是如何。首先，在分析相互差異之前，在這五類交易型態裡，無形資產移轉(IAT)與股票交易(STK)兩種交易型態由於判決案件裡原告為自然人之行政訴訟分別只有一件和全部都是自然人，所以無法一起做分析。最後將其他三個交易型態做比較與分析。從這三種案件型態裡可以看出在不動產交易類型(EST)的涉訟金額之差異達顯著關係(t 值 4.0221, $p < 0.01$)平均差異數 6.297459。代表在不動產交易之非常規交易裡，相較於原告為法人，原告為自然人的行政判決，涉訟金額變化較有明顯差異。

延伸探討二：法官性別(SEXJUDGE)

研究繼續探討法官性別的差異是否影響涉訟金額變化，由於行政判決的判決結果是由三位法官，分別是審判長法官、陪席法官、受命法官所決定，所以研究分別以三種法官性別差異依序針對五種不同非常規交易型態之涉訟金額變化做分析如下表 4。但由於陪席法官在總樣本 57 筆案件中，只有一位是女性，所以在這裡沒有把陪席法官加入分析裡面。首先研究先看審判長性別差異對判決金額變化的影響，在進行資料分析前發現無形資產移轉(IAT)的交易型態，由於不管審判長是男或女，判決結果都是敗訴，所以無法看出差異性。而分析其他交易型態，審判長性別差異在每種交易型態上都沒有顯著之差異。再來看受命法官，無形資產移轉(IAT)的交易型態跟審判長性別一樣，無法看出差異性，而在其他交易型態裡，勞務提供(LS)和股票交易(STK)兩個交易型態的受命法官女性只有一位，所以無法分析差異性。只有在不動產交易類型(EST)裡，女性與男性的受命法官有顯著的差異(t 值-3.924, $p < 0.001$)平均數差異-5.813039。

延伸探討三：訴訟代理人類型(CPA)

最後本研究將原告之訴訟代理人類型差異與涉訟金額變化進行資料分析如下表 4，再進行資料分析前，原告之訴訟代理人除了律師和會計師之外，還有少部分之案件是沒有訴訟代理人或是同時有律師或會計師的案件，這邊把這兩種特例情形之案件先行排除，放在後面額外測試在做分析。所以本研究以原告訴訟代理人為律師或會計師之行政訴訟對涉訟金額之變化，分別在五個不同交易型態做比較與分析。首先看到，無形資產移轉(IAT)、勞務提供(LS)和股票交易(STK)無法分析在於涉及此交易型態之原告訴訟代理人律師只有一位，所以在此不將以拿來比較。由下表分析結果可以看出不動產交易類型(EST)交易型態裡，訴訟代理人對涉訟金額間呈現顯著差異(t 值-3.4036, $p < 0.01$)平均數差異-6.663189，代表在(EST)的交易型態中，原告的訴訟代理人為律師明顯比會計師較能替原告主張納保法第七條來爭取原告之權利。



額外測試一：訴訟代理人(AGENT)

在前面檢測原告訴訟代理人對涉訟金額變化的分析時，將兩個極端型態的訴訟代理人，分別為無訴訟代理人與具有會計師與律師兩位訴訟代理人兩種型態的行政訴訟排除後對涉訟金額變化做分析。這裡研究直接看原告是否有訴訟代理人在五個不同交易型態裡，對涉訟金額變化是否有明顯差異如下表 4。首先經由研究結果看到，股票交易(STK)及無形資產移轉(IAT)的交易型態中，由於原告都有訴訟代理人，所以無法看出差異。而在進銷貨交易型(INV)的交易型態裡，原告是否有訴訟代理人之間有顯著之差異(t 值-2.1149， $p<0.1$)，平均數差異為-7.22527。

額外測試二：法院地區(LOCATION)

由於涉及納保法第七條之行政訴訟，案件之分佈有分為臺北、台中、高雄三個行政法院。這裡將探討涉及納保法第七條的行政判決在不同地區的法院時，訴訟代理人的不同對涉訟金額的差異是否有顯著差異或變化如下表 4。由下表可以看出，在高雄行政法院的訴訟代理人律師只有一位，所以無法做分析。而在其他兩個地區的法院，由分析結果可以看到在臺中行政法院，不同訴訟代理人在涉訟金額上有顯著的差異(t 值-1.9719， $p<0.1$)，平均數差異-6.233082，代表在台中行政法院的判決案件並且訴訟代理人為律師的案件裡，涉訟金額變化有比較明顯的差異。

額外測試三：事務所規模(PROTEAM)

最後本論文討論不同的原告型態所委任之訴訟代理人所任職的事務所規模是否會影響涉訟金額變化。由下表 4 可以看出，非大型事務所之訴訟代理人對不同型態原告有顯著之差異 (t 值 2.5460， $p<0.1$)，平均數差異 5.15405，可以看出原告為自然人，訴訟代理人任職於非大型事務所之訴訟案件，法院判決結果之涉訟金額變化較有明顯差異。

下表分別為個別變數與涉訟金額變化(1)原告型態與涉訟金額變化(2)審判長性別與涉訟金額變化(3)訴訟代理人有無與涉訟金額變化(4)訴訟代理人在不同法院與涉訟金額變化(5)原告類型在訴訟素代理人不同規模之事務所與涉訟金額變化(6)訴訟代理人類型與涉訟金額變化(7)受命法官性別與涉訟金額變化

表 4 變數資料分析表

交易型態	自然人		法人		最小值	最大值	平均數 差異	T值
	平均數	標準差	平均數	標準差				
EST	6.297459	7.67047	0	0	0	17.84342	6.297459***	4.0221
INV	11.27137	9.836162	2.793795	6.843372	0	18.11834	8.477578	1.3395
LS	8.326262	9.620603	8.81606	12.46779	0	17.63212	-0.4897975	-0.0488
STK	-	-	-	-	0	15.46963	-	-
IAT	-	-	0	0	0	0	-	-

交易型態	女性		男性		最小值	最大值	平均數 差異	T值
	平均數	標準差	平均數	標準差				
EST	0	0	5.813039	7.553662	0	17.84342	-5.813039***	-3.9240
INV	3.923945	7.84789	6.976222	9.564601	0	18.11834	-3.052277	-0.5258
LS	16.22742	-	6.94195	9.507678	0	17.63212	9.28547	-
STK	12.87757	-	3.093926	6.918229	0	15.46963	9.783644	-
IAT	-	-	-	-	0	0	-	-

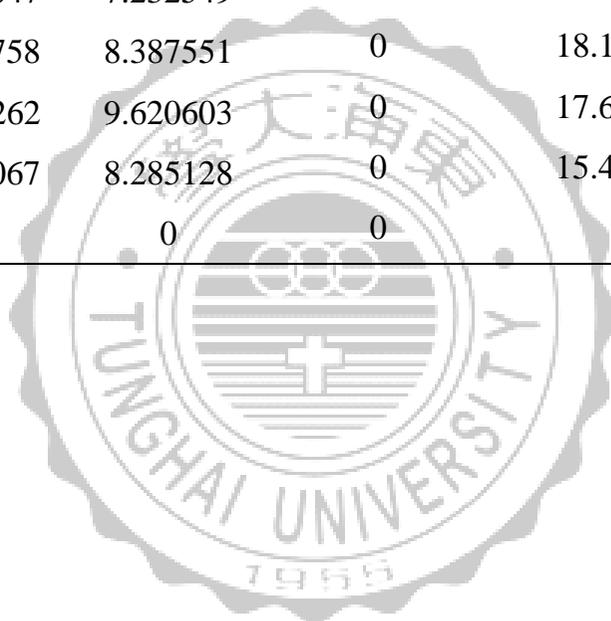
交易型態	無訴訟代理人		有訴訟代理人		最小值	最大值	平均數 差異	T值
	平均數	標準差	平均數	標準差				
EST	5.336916	7.315474	5.411063	7.613127	0	17.84342	-0.0741466	-0.0204
INV	0	0	7.22527	9.038718	0	18.11834	-7.22527*	-2.1149
LS	8.538815	12.07571	8.464885	9.791216	0	17.63212	0.07393	0.0075
STK	-	-	-	-	0	15.46963	-	-
IAT	-	-	-	-	0	0	-	-

法院地區	會計師		律師		最小值	最大值	平均數 差異	T值
	平均數	標準差	平均數	標準差				
台北	1.622742	5.131561	6.292672	7.78251	0	17.84342	-4.66993	-1.6871
台中	0	0	6.233082	8.535374	0	18.11834	-6.233082*	-1.9719
高雄	6.438785	9.105817	16.39837	-	0	16.39837	-9.959585	-

交易型態	自然人		法人		最小值	最大值	平均數 差異	T值
	平均數	標準差	平均數	標準差				
大型事務所	4.292523	7.434869	2.204015	6.233896	0	17.63212	2.088508	0.4328
非大型事務所	6.677938	7.883561	1.523888	5.054165	0	18.11834	5.15405*	2.5460

交易型態	會計師		律師		最小值	最大值	平均數 差異	T值
	平均數	標準差	平均數	標準差				
EST	0	0	6.663189	7.830654	0	17.84342	-6.663189**	-3.4036
INV	0	0	8.114638	9.380096	0	18.11834	-8.114638	-1.7302
LS	8.11371	11.47452	0	-	0	17.63212	8.11371	-
STK	2.575514	5.759024	15.46963	-	0	15.46963	-12.89412	-
IAT	0	0	-	-	0	0	-	-

交易型態	女性		男性		最小值	最大值	平均數 差異	T值
	平均數	標準差	平均數	標準差				
EST	7.221522	7.596115	4.030047	7.232549	0	17.84342	3.191476	1.1229
INV	6.039447	10.46063	5.409758	8.387551	0	18.11834	0.6296883	0.0907
LS	8.81606	12.46779	8.326262	9.620603	0	17.63212	0.4897975	0.0488
STK	0	0	9.449067	8.285128	0	15.46963	-9.449067	-1.9754
IAT	0	0	0	0	0	0	-	-



第三節、涉訟金額分析

本研究最後針對涉及納保法第七條行政訴訟判決的涉訟金額做進一步分析。研究一開始先將涉訟金額分為五個級距如下圖 4 所示，經由分佈圖可以得知，涉及納保法第七條行政訴訟的涉訟金額集中在一百萬到一億之間。涉訟結果以敗訴為主。而勝訴案件則是集中在涉訟金額十萬到一億之間，其中又以涉訟金額在一百萬到一千萬區間的案件最多。由此可知，涉訟金額的高低與涉訟判決結果沒有直接關係。所以研究進一步將涉訟金額與交易型態做更進一步的分析。

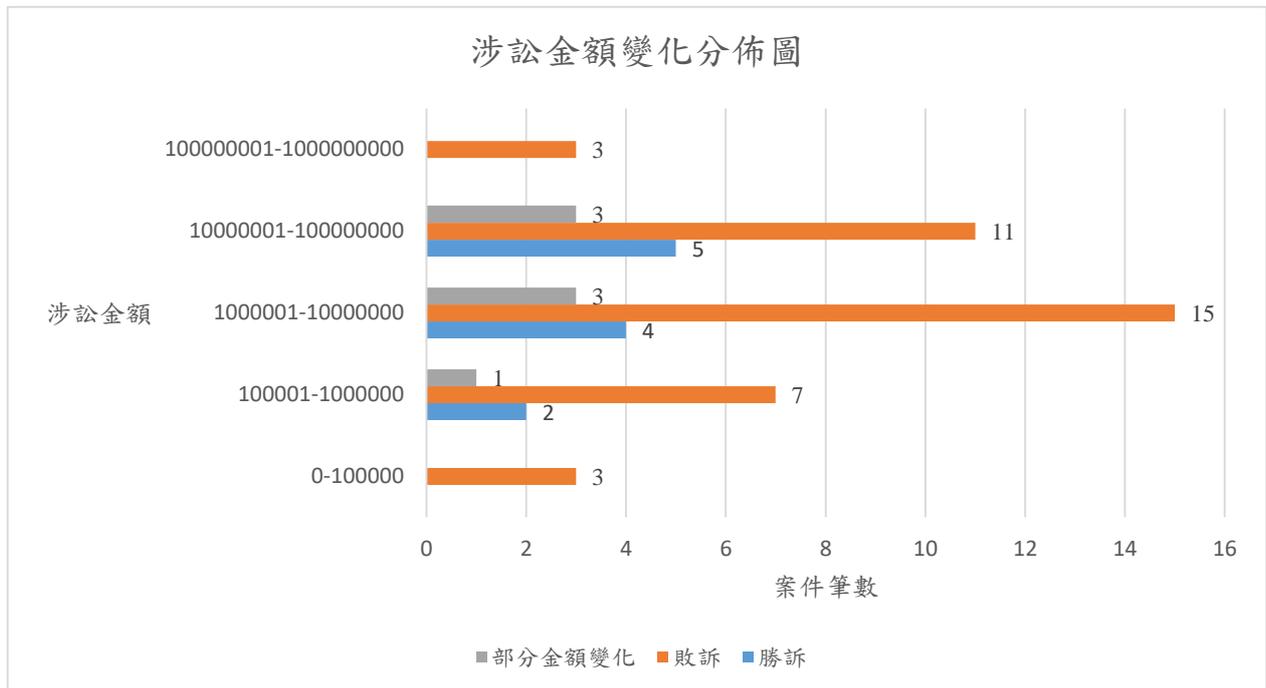


圖 3 涉訟金額變化分佈圖

由下面表 5 可以看出不動產交易類型的交易型態在不同級距的涉訟金額都有分佈，但主要集中在涉訟金額一百萬至一千萬之間。經由表還可以發現涉及無形資產移轉的交易型態所涉及的涉訟金額，級距都偏高，並且涉訟結果都是敗訴。分析結果得知，涉及納保法第七條之交易型態以不動產交易為主，而多數涉訟金額都落在十萬到一億之間，又以一百萬到一千萬最多。而無形資產移轉的交易型態其涉訟結果都是敗訴，可以解釋此交易型態在納保法第七條設立下，並未獲得法院判決而造成涉訟金額改變。

表 5 涉訟金額分佈表

涉訟金額	敗訴	勝訴	部分金額 變化
0-100000	EST 3 筆	0	0
100001-1000000	EST 2 筆 INV 3 筆 STK 1 筆 LS 1 筆	EST 2 筆	STK 1 筆
1000001-10000000	EST 12 筆 INV 4 筆 STK 4 筆 IAT 2 筆	EST 3 筆 STK 1 筆	EST 2 筆 INV 1 筆
10000001-100000000	EST 5 筆 LS 1 筆 IAT 5 筆	EST 1 筆 INV 2 筆 LS 2 筆	EST 2 筆 LS 1 筆
100000001-1000000000	EST 1 筆 LS 1 筆 IAT 1 筆	0	0

研究結果彙述

綜合本研究分析結果，整體而言，納保法第七條的設立，對涉訟金額變化是有影響的，由涉訟金額分佈表結果可以明確得知。但如果進一步將五種交易型態進行深入分析，可以看出在這五種交易型態裡，只有不動產交易類型(EST)的原告類型對涉訟金額是有顯著差異的。代表原告類型差異只對特定交易型態有所影響。因為有了交易型態的差異，本研究陸續將法官性別、訴訟代理人做分析。探討這些變數在不同交易型態裡，對涉訟金額變化是否有顯著差異。在法官性別的方面，由於行政判決是由審判長、陪席法官和受命法官所組成，本研究分別對三種法官進行分析，但在處理資料時發現涉及納保法之陪席法官女生只有一位，所以這裡沒有加以檢測，而經由分析結果發現審判長性別差異在五個交易型態裡並沒有顯著影響，受命法官性別差異在不動產交易(EST)裡有顯著的差異。最後在訴訟代理人型態差異上，在不動產交易(EST)裡有顯著的差異。由上述結果得出，不動產交易(EST)的交易型態相較於其他四個交易型態，較容易受到外在因素而改變涉訟金額。

最後由於變數的相關性，研究分別做了三個額外測試，分別是針對案件原告是否有訴訟代理人，不同類型訴訟代理人在不同地區的法院及原告型態在不同規模之事務所的這三種情形是否對涉訟金額有所影響。經由分析結果可以看出，訴訟代理人的有無在進銷貨(INV)有顯著差異，而在法院地區上，在臺中行政法院的訴訟代理人類型有顯著差異，最後在比較事務所規模裡，非大型事務所相較大型事務所，原告類型對涉訟金額有顯著之影響。

第五章、結論與建議

第一節、研究結論

稅務問題往往是徵納雙方常常遇到且經常引起紛爭的課題，稅捐機關使用實質課稅原則來補足稅法無法即時規範的缺失，而避稅認定模糊往往造成納稅者對稅捐機關處理方式不服進而尋求法律途徑來保護自己的權利。而在納稅者權利保護法（簡稱納保法）尚未行使之前，納稅者有稅捐稽徵法與納稅者權利保護專章來維護自身的權利，但由於法律規範效力不夠完整且多趨於形式，導致納稅者最後由於無法獲得應有之權利最後只能提出行政訴訟。相較於我國對納稅者權利保護上的不足，其他國家對納稅者權利上的保護是相對完整的。

105年12月28日納稅者權利保護法正式上路，主要內容相較於稅捐稽徵法，規範的更加完整與詳細。第七條之內容在於說明如何處理納稅者面對避稅規範模糊的問題。稅捐機關遇到納稅者行使非常規交易，所受之法律效果與徵納雙方該如何處理有個明確的法條依據與規範。本研究目的主要探討納稅者主張納保法第七條來維護自身的權利是否有達到其法條規範之效果，還是納保法之實施只是政府為了跟上其他國家的腳步，草率的應付納稅者。

本研究以涉及納保法第七條之行政判決之涉訟金額變化取自然對數作為判決結果是否改變的依據。發現判決結果以敗訴居多，判決金額變化只占一小部分，所以研究進而將整體樣本分為五種交易型態，判決結果的分佈情形。再來經過資料分析發現，原告為自然人或法人可能會因為法律資源的不同，進而影響判決結果。研究後續將變數進行資料分析，測試這些變數是否會影響涉訟金額的變化。因此，藉由本研究對於法人與自然人進行初步的分析，可以了解不同原告類型涉及納保法第七條在不同交易型態裡，法院判決的結果，相信本研究結果可以給後續研究者當作參考之外，對於納保法的實用性也可以給主管機關當作參考。

研究分析結果指出，針對原告類型對不同交易型態進行資料分析，可以看出不同原告之類型在不動產交易(EST)的交易型態，涉訟金額變化是顯著的。接著研究繼續對其他變數進行資料分析，分析結果也大多顯示在不動產交易(EST)的交易型態，涉訟金額變化有顯著差異。代表涉及納保法第七條的行政訴訟裡，不動產交易(EST)的交易型態，納稅者較容易主張納保法第七條來維護自己的權利。

此外，本研究後續還有增加法院地區和事務所規模分別針對不同原告類型及訴訟代理人分析是否對涉訟金額變化有所影響。由資料分析結果可以看出法院地區與事務所規模都會對涉訟金額有影響，代表涉及納保法第七條的行政判決，雖然判決結果敗訴居多，但可以藉由交易型態與變數的區分，檢視判決結果的分佈，進一步判斷案件之間的差異。



第二節、研究貢獻與限制

由於納稅者權利保護法在 105 年 12 月 28 日才開始實施，法規實施後的情形需要時間才能反映出來。本研究以納稅者主張最頻繁的納保法第七條之行政訴訟案件做為樣本進行研究與分析，探討涉及納保法第七條之行政判決，涉訟金額變化的結果。為了使分析結果更為完整，本研究還將涉及納保法第七條之案件區分為五種交易型態，並且依照判決書的內容歸納出可能影響判決結果之因素加以分析。本研究結果給予納稅者及行政機關一個初步對納保法執行結果的見解與建議。希望對未來在稅法上之調整與修正有一個參考上的依據。



研究限制

1. 由於納保法設立至今才短短一年多，所以在資料選取方面，本研究所採用的樣本資料只收集到 107 年前涉及納保法第七條的行政判決。

2. 在交易型態區分上，由於非常規交易型態無法有明確法條或條文將以劃分，這裡交易型態之區分只由研究者參酌過去文獻與相關資料做一個粗略的區分。最後在納稅者是否有避稅心態與意圖，由於無法利用數據方法來統計，所以本研究把這項因素給排除。

未來研究建議

3. 由於納保法的法條非常多，每條法規所設立的目的是有所不同，這裡建議往後的研究者，可以針對納保法整個立法目的與規範項目做一次統整性研究與分析，這樣在研究結果上，會有更完整性的呈現。

4. 本研究將判決案件分為五種型態是為了能更加深入的探討研究問題。但是由於判決書的資料是以人力來進行收集，所以資料收集的時間較為攏長。建議往後的研究者可以找出其他更有效之研究方法，讓整個研究方向可以更明確且更完整。



參考文獻

一、中文文獻

- 柯格鐘，2010，論實質課稅原則，訴願專論選輯—訴願新制專論系列之十：10 頁。
- 葛克昌，2018，納稅者權利保護法析論，台灣：元照出版。
- 黃俊杰，2002，納稅者權利保護，台南：翰盧圖書出版。
- 黃茂榮，2012，稅法總論(第一冊增訂三版)法學方法與現代稅法，台北：植根法學叢書編輯室。
- 陳清秀，2016，稅法基礎案例研習，台灣：新學林出版。
- 林義男，1989，內容分析法導論，台北：巨流圖書公司出版。
- 鄭惠之，2018，納保法上路 給我們什麼保護？會計研究月刊第 387 期(2 月)，台灣：會計研究發展基金會出版。
- 葛克昌，湯貢亮與吳德豐，2011，兩岸納稅人權利之保護之立法潮流。
- 黃茂榮，2009a，實質課稅原則(一)，植根雜誌，第 25 卷第 8 期，第 22-32 頁。
- 陳清秀，2010，量能課稅與實質課稅原則(下)，月旦法學雜誌 187 期，第 134-149 頁。
- 柯格鐘，2012，實質課稅原則與其稅捐程序法之運用-兼論稅捐稽徵法 12 條之 1 的增訂，台灣法學雜誌，第 199 期，第 121-163 頁。
- 李惠宗，2012，實質課稅可以做為逃漏稅之證據嗎?-兼論實質課稅是用的上限，台灣法學雜誌，第 199 期：第 86-95 頁。
- 陳清秀，2013，實質課稅原則之適用界限，東吳公法論叢，第 6 期，第 159-218 頁。
- 陳炎輝，2005，論脫法租稅規避與實質課稅原則，會計旬刊，第 1950 期，第 15-20 頁。

陳清秀，2010，稅法總論，台灣：元照出版。

陳清秀、葛克昌、吳德豐，2010，納稅者權利保護-稅捐稽徵法第一章之一逐條釋義，台灣：元照出版。

陳明進、蔡麗雯，2010，移轉訂價與盈餘管理之研究:證券市場發展季刊，第22期:141-176。

陳怡君，2010，受賄罪之量刑實證研究，國立政治大學法律研究所碩士論文。

蘇意釗，2004，所得稅法第四十三條之一非常規交易調整得研究，中原大學財金法律學系碩士論文。

吳美秀，2017，租稅規避之研究，東吳大學法律學系碩士論文。

林秀鳳、陳岳鴻，2016，瑜亮之爭：稅務訴訟代理訴訟績效差異之研究，人文及社會科學集刊，第28卷2期。

葛克昌，1977，租稅規避之研究，國立台灣大學法律研究所碩士論文。

黃士洲，2011，兩稅合一與稅捐規避-以行政法院判決為核心，東海大學法學研究，第34期。

二、英文文獻

Abarbanell, J. S., and B. J. Bushee .1997. Fundamental analysis, future earnings, and stock prices. *Journal of Accounting Research* 35 (1):1-24.

Allingham, M. G., and A. Sandmo. 1972. Income tax evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics* 1 (1):323-338

Armstrong, C. S., J. L. Blouin, A. D Jagolinzer, and D. F. Larcker. 2015. Corporate governance, incentives, and tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics* 60 (1):1-17.

Desai, M. A., and D. Dharmapala. 2006. Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics* 79 (1):145-179.

National Tax Association. 2010. What do measures of tax aggressiveness measure.

(November). (Vol. 90-Vol. 108)

Dyreng, S. D., M. Hanlon, and E. L. Maydew. 2008. Long-run corporate tax avoidance. *The Accounting Review* 83 (1):61-82.

Hanlon, M. 2005. The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book-tax differences. *The Accounting Review* 80 (1):137-166.

Hanlon, M., and S. Heitzman. 2010. A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics* 50 (2-3):127-178.

Hasan, I., C. K. S. Hoi, Q. Wu, and H. Zhang. 2014. Beauty is in the eye of the beholder: The effect of corporate tax avoidance on the cost of bank loans. *Journal of Financial Economics* 113 (1):109-130.

Lev, B., and D. Nissim. 2004. Taxable income, future earnings, and equity values. *The Accounting Review* 79 (4):1039-1074.

Lev, B., and S. R. Thiagarajan. 1993. Fundamental information analysis. *Journal of Accounting Research* 31 (2):190-215.

Lietz, G. 2013. Tax avoidance vs. Tax aggressiveness: A unifying conceptual framework. Working paper, University of Münster

Lisowsky, P., L. Robinson., and A. Schmidt. 2013. Do publicly disclosed tax reserves tell us about privately disclosed tax shelter activity? *Journal of Accounting Research* 51 (3):583-629.

Wilson, R. J. 2009. An examination of corporate tax shelter participants. *The Accounting Review* 84 (3):969-999.

Chen, K. P., K. C. Huang, and C. C. Lin. 2015. Party Capability versus Court Preference: Why do the “Have” Come Out Ahead ?—An Empirical Lesson from the Taiwan Supreme Court. *The journal of law, economics, & organization* 31 (1):93-102.

Krippendorff, K. 1980. Content Analysis: An Introduction to its Methodology. Beverly Hills, CA: Sage.

Chang, Y. C., K. P. Chen, and C. C. Lin. 2016. Anchoring Effect in Real Litigation:
An Empirical Study, University of Chicago Coase-Sandor Institute for Law &
Economics Research Paper

